**Tribunal administratif**
**du Grand-Duché de Luxembourg**
**1re chambre**

N° 33302 du rôle
Inscrit le 4 septembre 2013

**Audience publique du 13 octobre 2014**

Recours formé
par Monsieur ..., … (Afrique du Sud)
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôt sur les revenus

---

# JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 33302 du rôle et déposée le 4 septembre 2013 au greffe du tribunal administratif par Maître Yves PRÜSSEN, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ..., membre du collège des commissaires de la société en commandite par actions ... S.C.A., F.I.S. et de la société en commandite par actions ... S.C.A., F.I.S., demeurant à ... (Afrique du Sud), …, portant recours contre la décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 8 août 2013, référencée sous le n° C 18374 et portant rejet de la réclamation introduite le 11 février 2013 à l'encontre du bulletin de l'impôt sur le revenu émis le 30 janvier 2013 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 16 décembre 2013 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 8 janvier 2014 par Maître Yves PRÜSSEN pour compte du demandeur ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la déclaration litigieuse ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport ainsi que Maître Michèle BLEY, en remplacement de Maître Yves PRÜSSEN, et Madame le délégué du gouvernement Caroline PEFFER en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 6 octobre 2014.

---

Le 30 janvier 2013, le bureau d'imposition Luxembourg X, section des personnes physiques, de l'administration des Contributions directes émit le bulletin d'impôt sur le revenu de l'année 2011 concernant Monsieur ....

Le 11 février 2013, Monsieur ... fit introduire une réclamation contre le prédit bulletin d'impôt sur le revenu de l'année 2011 auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après « le directeur », réclamation libellée comme suit :

« *Par la présente j'ai l'honneur de réclamer contre le bulletin de l'impôt sur le revenu pour 2011 qui a été adressé à Monsieur ....*

*La raison de ma réclamation est que le montant n'est pas dû puisque le traité de non-double imposition entre le Luxembourg et l'Afrique du Sud, pays de résidence de Monsieur ..., prévoit que ce montant est imposable exclusivement en Afrique du Sud.*

*Contrairement à ce qu'a décidé l'administration, il ne s'agit pas d'un revenu qui tombe sous la rubrique de tantième à un membre du conseil d'administration ou de surveillance (directors' fees).*

*En conséquence, il y a lieu à restitution intégrale du montant prélevé.* (…) »

Par décision du 8 août 2013, référencée sous le n° C 18374, le directeur rejeta la réclamation comme étant non fondée et réforma le bulletin d'impôt sur le revenu de l'année 2011 *in pejus* pour les motifs suivants :

« *Vu la requête introduite le 13 février 2013 par Me Yves Prussen, au nom du sieur ..., demeurant à ..., Afrique du Sud, pour réclamer contre le bulletin de l'impôt sur le revenu des personnes physiques de l'année 2011, émis le 30 janvier 2013 ;*

*Vu le dossier fiscal ;*

*Vu les paragraphes 228 et 301 de la loi générale des impôts (AO) ;*

*Considérant que la réclamation a été introduite par qui de droit dans les forme et délai de la loi; qu'elle est partant recevable ;*

*Considérant que le réclamant fait grief au bureau d'imposition d'avoir soumis ses revenus lui alloués en sa fonction de commissaire à une retenue de 20 % i.e. à un montant de … euros ;*

*Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, sans égard aux conclusions et moyens du réclamant, la loi d'impôt étant d'ordre public ;*

*qu'à cet égard le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé ;*

*qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique ;*

*Considérant qu'en guise de motivation, le réclamant fait valoir que le revenu lui alloué en sa fonction de membre du collège des commissaires de la société en commandite par actions ... S.C.A., F.I.S., ne constituerait pas des tantièmes soumis à la retenue due en vertu des dispositions de l'article 152 L.I. R. ;*

*qu'il se réfère à cet effet au texte anglais de l'article 16 de la Convention contre les doubles impositions entre le Luxembourg et l'Afrique du Sud et soutient que la notion « directors' fees» ne viserait pas la rémunération des membres du collège des commissaires d'une société en commandite par actions ;*

*Considérant en plus qu'il affirme que le montant serait imposable exclusivement en Afrique du Sud en vertu de la Convention contre les doubles impositions conclue entre le Luxembourg et l'Afrique du Sud ;*

*Considérant enfin que le réclamant demande encore la restitution intégrale de la retenue opérée de ... euros ;*

<u>En ce qui concerne la qualification du revenu</u>

*Considérant qu'aux termes de l'article 16 de la Convention entre le Grand-Duché de Luxembourg et la République d'Afrique du Sud tendant à éviter les doubles impositions et à prévenir la fraude fiscale en matière d'impôts sur le revenu et la fortune, signée à Luxembourg le 23 novembre 1998, les tantièmes, jetons de présence et autres rétributions similaires qu'un résident d'un État contractant reçoit en sa qualité de membre du conseil d'administration ou de surveillance d'une société qui est un résident de l'autre État contractant sont imposables dans cet autre État ;*

*Considérant que le texte anglais de ladite Convention prévoit que "Directors' fees and similar payments derived by a resident of a Contracting State in his capacity as a member of the board of directors of a company which is a resident of the other Contracting State may be taxed in that other State.";*

*Considérant qu'en ce qui concerne la Convention conclue entre le Grand-Duché de Luxembourg et la République d'Afrique du Sud tendant à éviter les doubles impositions qu'il n'est pas litigieux que tant le texte français que le texte anglais constituent des textes officiels ayant la même valeur ;*

*Considérant d'abord que le réclamant se borne à affirmer que le revenu serait imposable en Afrique du Sud sans fournir une preuve que ledit revenu aurait été déclaré ou imposé dans cet autre État ;*

*Considérant que tant le texte français que le texte anglais retiennent que les tantièmes et revenus similaires sont à imposer dans l'État de résidence de la société payant ces revenus ;*

*que c'est dès lors à tort que le réclamant affirme que le revenu litigieux serait exclusivement à soumettre à l'impôt en Afrique du Sud ;*

*Considérant encore que les commentaires du modèle de convention fiscale de l'OCDE visent les rémunérations perçues par une personne physique ou morale qui est un résident d'un État contractant, en sa qualité de membre du conseil d'administration <u>ou de surveillance</u> d'une société qui est un résident de l'autre État contractant ;*

*Considérant qu'il résulte de tout ce qui précède que les activités de surveillance exercées par un commissaire d'une société de capitaux sont visées par l'article 16 de la Convention tendant à éviter les doubles impositions conclue entre le Grand-Duché de Luxembourg et la République de l'Afrique du Sud;*

*qu'il n'est pas litigieux que le réclamant est membre du conseil de surveillance de la société en commandite par actions ... et qu'il a perçu de ce fait des revenus ;*

*Considérant qu'en vertu de l'article 152, titre 2, alinéa 1 L.I.R., les revenus indigènes visés à l'article 91, alinéa 1 er, numéro 2 et désignés ci-après par le terme de tantièmes, ainsi que les indemnités spéciales et avantages alloués à coté ou en lieu et place des tantièmes, sont passibles de la retenue à la source au titre de l'impôt sur le revenu ;*

*qu'en vertu des alinéas 3 et 18 de l'article 152 titre 2 L.I.R., le taux de la retenue s'élève à 20 % et la retenue est imputée sur l'impôt sur le revenu, majoré de la contribution au fonds pour l'emploi ;*

*<u>En ce qui concerne l'imposition par voie d'assiette des tantièmes</u>*

*Considérant qu'il résulte du dossier fiscal que le réclamant a remis une déclaration pour l'impôt sur le revenu de l'année 2011 renseignant comme seul revenu des tantièmes d'un montant de 20.000 euros ;*

*Considérant que les modalités d'une imposition par voie d'assiette des revenus passibles d'une retenue d'impôt sont en détail définies par l'article 153 de la loi du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu (ci-après L.I.R.) et précisées par règlements grand-ducaux d'exécution ;*

*Considérant qu'aux termes de l'article 3, n° 9 du règlement grand-ducal du 28 décembre 1990 portant exécution de l'article 153 L.I.R., il y a lieu à une imposition par voie d'assiette « si un contribuable non résident dont le revenu indigène au sens de l'article 156 L.I.R. se compose exclusivement de tantièmes dont le montant brut ne dépasse pas ... euros par année d'imposition, en fait la demande conformément aux dispositions de l'article 152, titre 2, alinéa 19 L.I.R. » ;*

*Considérant que le susdit article 152, titre, 2, alinéa 19, dispose que « nonobstant les dispositions de l'article 153 L.I.R., la retenue d'impôt sur les revenus de tantièmes vaut imposition définitive dans le chef d'un contribuable non résident si son revenu indigène au sens de l'article 157bis, alinéa 1er L.I.R. se compose exclusivement de tantièmes dont le montant total brut ne dépasse pas ... euros par année d'imposition, à moins que le contribuable non résident ne demande une imposition par voie d'assiette » ;*

*Considérant qu'il résulte de ce qui précède que la demande du réclamant d'une imposition par voie d'assiette sur la base du revenu de ses seuls tantièmes est à accepter ;*

*Considérant que le directeur des contributions n'est pas lié par les moyens invoqués par le réclamant (§ 243 al. 2 AO), mais a le devoir de procéder d'office à un réexamen intégral de la cause (§ 243 al. 1er AO), tant en faveur qu'en défaveur du réclamant ;*

*Considérant finalement que l'instruction au contentieux a révélé que le réclamant n'a pas déclaré tous les revenus perçus en sa qualité de membre du conseil de surveillance de la société en commandite par actions ... ;*

*qu'il ressort de deux déclarations de retenues sur tantièmes de la société en commandite par actions ... S.C.A. F.I.S., qu'en dates du 18 mars 2011 et du 20 septembre 2011, des tantièmes de chaque fois ... euros ont été payés aux quatre membres du conseil de surveillance, dont fait partie le réclamant ;*

*Considérant que le réclamant est encore membre du conseil de surveillance d'une autre société en commandite par actions dénommée ...; que l'instruction au contentieux n'a pas révélé que le réclamant a encore touché d'autres tantièmes en 2011 ;*

*Considérant que le redressement de l'imposition sur le revenu de l'année 2011 fait l'objet de l'annexe qui constitue une partie intégrante de la présente décision ;* (…) ».

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 4 septembre 2013, Monsieur ... a fait introduire un recours non autrement déterminé afin de faire « *constater* [par le tribunal] *que les rémunérations* [lui] *versées (...) en raison de sa participation au collège des commissaires de ... S.C.A., F.I.S., et de ... S.C.A., F.I.S., sont exclusivement imposables en Afrique du Sud* », en priant le tribunal d' « *ordonner la restitution par l'Administration de l'Enregistrement de l'impôt prélevé à la source sur cette rémunération* ».

Or, lorsque la requête introductive d'instance omet d'indiquer si le recours tend à la réformation ou à l'annulation de la décision critiquée, il y a lieu d'admettre que le demandeur a entendu introduire le recours admis par la loi[1] : aussi, il convient en l'espèce de retenir que le demandeur a entendu introduire un recours en réformation à l'encontre de la décision directoriale déférée, et ce conformément au paragraphe 131 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », qui prévoit un recours de pleine juridiction en la matière.

Le recours en réformation ayant été introduit dans les formes et délai de la loi, il est recevable.

Quant au fond, Monsieur ... fait en substance exposer que suivant son interprétation de l'article 16 de la Convention entre le Grand-Duché de Luxembourg et la République d'Afrique du Sud, tendant à éviter les doubles impositions et à prévenir la fraude fiscale en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, signée à Luxembourg, le 23 novembre 1998, dénommée ci-après « la Convention », qui traite des rémunérations à percevoir en qualité de membre d'un conseil d'administration ou de surveillance, cet article ne devrait viser que le conseil de surveillance d'une société anonyme et non pas ni le commissaire d'une société anonyme ni les membres d'un collège des commissaires d'une société en commandite par actions. Il fait dans ce contexte état de ce que le texte anglais de la Convention différerait d'ailleurs du texte français dans la mesure où le texte anglais ne viserait que les « *directors' fees* », ce qui, à son avis, devrait conforter son interprétation suivant laquelle les rémunérations des membres du collège des commissaires ne devraient pas être visées par ledit article 16.

Il estime à cet égard que l'administration des Contributions directes aurait confondu la notion de conseil de surveillance qui viserait un organe, qui surveille la gestion d'une société, et qui interfèrerait dans la gestion de cette société, et celle du Commissaire qui surveillerait avec seule mission de faire rapport à l'assemblée, ce rapport ne concernant d'ailleurs pas une appréciation critique de la qualité de la gestion, mais la situation financière de la société et la conformité des actes de gestion avec l'objet social. Si un collège des commissaires d'une société en commandite par actions a d'autres fonctions qui vont au-delà du rôle d'un commissaire d'une société anonyme, il n'en resterait pas moins vrai que le collège des commissaires ne pourrait pas être assimilé à un conseil de surveillance (*Aufsichtsrat*), qui, dans le régime dualiste de la société anonyme, nommerait et surveillerait le directoire. Ainsi,

[1] Trib. adm. 18 janvier 1999, n° 10760, Pas. adm. 2012, V° Recours en réformation, n° 7.

le terme de commissaire serait généralement traduit par « *statutory auditor* » et ses fonctions consisteraient d'abord en une fonction d'audit, même s'il a le droit de se faire assister par un expert tel qu'un réviseur d'entreprises, le demandeur soutenant que les commissaires ne seraient pas membres d'un conseil de surveillance au sens de la convention modèle OCDE, mais seraient des personnes chargées de vérifier la conformité des comptes, voire de vérifier d'autres points et de faire d'autres vérifications.

Les statuts des deux sociétés en cause préciseraient d'ailleurs le rôle du collège des commissaires qui serait de faire rapport à l'assemblée, par opposition à un rôle d'interférence dans la gestion, sauf dans les cas très particuliers où il existerait des limites au pouvoir de l'associé commandité-gérant de la société en commandite par actions.

Il arrive partant à la conclusion qu'en sa qualité de membre d'un collège de commissaires de sociétés en commandite par actions et de résident sud-africain, il devrait exclusivement être imposable en Afrique du Sud et ne pas faire l'objet d'une retenue à la source au Luxembourg au sujet des revenus précités.

Le délégué du gouvernement, pour sa part, se limita à retranscrire la décision directoriale déférée pour conclure au non-fondé du recours.

Le litige sous analyse, tel que cadré par la réclamation initiale et le recours contentieux introduits par le contribuable, se limite à la question de savoir si les rétributions perçues par Monsieur ..., résident sud-africain, en sa qualité de membre du conseil d'administration ou de surveillance d'une société luxembourgeoise sont imposables au Grand-Duché de Luxembourg sur base de la Convention entre le Grand-Duché de Luxembourg et la République d'Afrique du Sud tendant à éviter les doubles impositions et à prévenir la fraude fiscale en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune.

A cet égard, il résulte de l'article 16 , intitulé « Tantièmes », de la Convention entre le Grand-Duché de Luxembourg et la République d'Afrique du Sud tendant à éviter les doubles impositions et à prévenir la fraude fiscale en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, telle qu'approuvée par loi du 14 août 2000, que *« Les tantièmes, jetons de présence et autres rétributions similaires qu'un résident d'un Etat contractant reçoit en sa qualité de membre du conseil d'administration ou de surveillance d'une société qui est un résident de l'autre Etat contractant sont imposables dans cet autre Etat* », l'article 30 de cette même convention précisant encore que tant le texte en langue française que le texte en langue anglaise font également foi.

Il en résulte que ledit article ne se borne pas à viser les rétributions perçues en tant que membre d'un conseil d'administration, mais également celles perçues en tant que membre d'un conseil de surveillance, et ce indépendamment du fait que le texte anglais ne mentionne que les « *directors' fee* », la précision apportée par le texte en langue française s'expliquant par le caractère plus restrictif de la notion de droits continental et luxembourgeois de « *conseil d'administration* » par rapport à la notion anglo-saxonne de « *director* », le droit continental, empreint d'une conception dualiste, opérant en effet une distinction entre organes de direction et organes de surveillance, tandis que le droit anglo-saxon n'opère en général pas de telle

différence institutionnelle, mais procède à une distinction fonctionnelle au sein même d'un même conseil[2].

Les distinctions opérées à ce niveau de manière théorique et non documentées par le demandeur entre un conseil de surveillance et un collège des commissaires ne sont pas pertinentes, le terme utilisé par la convention étant à comprendre de manière large comme recouvrant tout organe chargé de la surveillance de la société, par opposition aux organes chargés de l'administration, respectivement de la gestion de la société.

Il est encore constant en cause que le contribuable est en l'espèce membre des collèges de surveillance des sociétés en commandite par actions sous la forme d'une SICAF ... S.C.A., F.I.S. et ... S.C.A., F.I.S., lesquels, indépendamment de leurs désignations, outre à être appelés à exercer conformément aux dispositions statutaires « *un rôle général de surveillance des opérations* » des sociétés concernées, disposent encore et surtout d'un pouvoir indirect de gestion, alors que pour certaines matières déterminées « *aucune décision du gérant pour le compte de la société* […] *ne sera valable sans l'approbation du Collège des Commissaires* », de sorte à devoir en tout état de cause être considérés comme participant à la gestion même desdites sociétés, ne serait-ce qu'à un niveau stratégique et non journalier.

C'est par conséquent à tort que le demandeur estime ne pas être visé par l'article 16 de la Convention précitée, en ce sens que la rémunération touchée en tant que « commissaire » des sociétés ... S.C.A. et ... S.C.A. ne serait pas imposable au Luxembourg ; au contraire, c'est à juste titre que le directeur, à travers la décision déférée, a retenu que lesdites rémunérations sont passibles au Luxembourg de la retenue à la source au titre de l'impôt sur le revenu.

Il se dégage dès lors des développements qui précèdent que le recours est à rejeter comme étant non fondé, aucun autre moyen n'ayant été soulevé par Monsieur ... à l'encontre de la décision directoriale déférée.

Quant à la demande présentée par le demandeur tendant à voir ordonner à l'administration des Contributions directes de lui restituer « *l'impôt prélevé à la source sur cette rémunération* », cette demande, outre d'être à rejeter au vu de l'issue du litige, est en tout état de cause à déclarer irrecevable à défaut de base légale autorisant les juridictions administratives à ordonner de telles injonctions à l'encontre de l'administration fiscale[3].

---

[2] Maassen, G.F. (2002), An International Comparison of Corporate Governance Models. A Study on the Formal Independence and Convergence of One-Tier and Two-Tier Corporate Boards of Directors in the United States of America, the United Kingdom and the Netherlands, pt.1.2., "*In general, Anglo-Saxon countries such as the US, the UK and Canada have adopted variants of the one-tier board model. In this model, executive directors and non-executive directors operate together in one organizational layer (the so-called one-tier board). Some one-tier boards are dominated by a majority of executive directors while others are composed of a majority of non-executive directors. In addition, one-tier boards can have a board leadership structure that separates the CEO and chair positions of the board. One-tier boards can also operate with a board leadership structure that combines the roles of the CEO and the chairman.This is called CEO-duality. One-tier boards also make often use of board committees like audit, remuneration and nomination committees. Continental European countries such as Germany, Finland and the Netherlands have adopted variants of the two-tier board model. In this model, an additional organizational layer has been designed to separate the executive function of the board from its monitoring function. The supervisory board (the upper layer) is entirely composed of non-executive supervisory directors who may represent labor, the government and/or institutional investors. The management board (the lower layer) is usually composed of executive managing directors*".

[3] Trib. adm. 6 janvier 1999, n°10599 du rôle, Pas. adm. 2012, v° Impôts n° 753 et autres références y citées, ainsi que plus particulièrement trib. adm. 6 mai 2013, n° 28239 et 29783.

**Par ces motifs,**

le tribunal administratif, première chambre, statuant contradictoirement ;

reçoit le recours en réformation en la forme ;

le déclare cependant non fondé et en déboute ;

met les frais à charge du demandeur.

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique du 13 octobre 2014 par :

Marc Sünnen, premier vice-président,
Thessy Kuborn, premier juge,
Alexandra Castegnaro, juge,

en présence du greffier en chef Arny Schmit.

s. Schmit s. Sünnen